

Державний вищий навчальний заклад  
«Українська академія банківської справи Національного банку України»  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцент

\_\_\_\_\_ Ю.Б.Слободяник

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2008р.

ДИПЛОМНА РОБОТА  
на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр  
за спеціальністю 7.050106 “Облік і аудит”

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ  
ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ (НА ПРИКЛАДІ ПРИВАТНОЇ ВИРОБНИЧОЇ  
ФІРМИ «РЕСУРС-К»)

Виконав студент 5 курсу, група – ОА-31 \_\_\_\_\_ Захарченко О.Г.

. «\_\_» \_\_\_\_\_ 2008 р

Керівник дипломної роботи \_\_\_\_\_ Кравченко О.В..

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2008 р.

Суми – 2008

## ЗМІСТ

### ВСТУП

### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

- 1.1 Сутність та класифікація виробничих запасів.
- 1.2 Особливості визнання та оцінки виробничих запасів.
- 1.3 Організація і методика проведення аудиту виробничих запасів

### РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

- 2.1 Організаційно-економічна характеристика
- 2.2 Документальне оформлення операцій з надходження та вибуття виробничих запасів.
- 2.3 Організація синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів на підприємстві.
- 2.4 Організація проведення аудиту виробничих запасів

### РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

- 3.1 Удосконалення обліку виробничих запасів
- 3.2 Удосконалення порядку аудиту виробничих запасів

### ВИСНОВКИ

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

### ДОДАТКИ

## ВСТУП

У ринкових умовах господарювання діяльність підприємств характеризується все більшим ускладненням структури ресурсів, що зумовлено розширенням масштабів діяльності, ускладненням загальної стратегії підприємства. Основу ефективного функціонування підприємства на ринку створює раціональне використання матеріальних ресурсів. Стрімкі економічні перетворення, політична невизначеність, жорстка конкуренція, обмеженість фінансових, матеріальних, кваліфікованих трудових ресурсів потребують пошуку нових підходів до управління матеріальними ресурсами, центральне місце у структурі яких посідають виробничі запаси.

Тому важливим напрямом підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання є удосконалення управління виробничими запасами.

Виключну роль у вирішенні цих проблем відіграє подальше удосконалення обліку, аудиту та аналізу виробничих запасів як базових функцій управління. З виходом України на міжнародний ринок, розвитком ринкових відносин зроблено величезну роботу як з формування правового поля щодо діяльності суб'єкта господарювання, так і з удосконалення основних принципів управління. Однак, на сьогодні організація бухгалтерського обліку, аудиту та аналізу виробничих запасів не повною мірою відповідає сучасним вимогам ринку. Самостійність функціонування і відсутність обмежень діяльності суб'єктів господарювання надають можливість розробки і практичної реалізації оптимальних методів управління виробничими запасами, що зумовлює актуальність наукових досліджень такого характеру.

Метою написання даної дипломної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів організації обліку і аудиту виробничих запасів, а також розробка можливих шляхів удосконалення.

Реалізація мети дослідження зумовила необхідність вирішення в роботі таких завдань:

- дослідити теоретичні основи організації обліку та аудиту виробничих запасів, а саме їх сутність, класифікацію, визнання та оцінку, методiku проведення аудиту;
- розглянути загальну організаційно-економічну характеристику підприємства, розрахувати та проаналізувати основні показники його діяльності;
- висвітлити організацію стану первинного, аналітичного і синтетичного обліку виробничих запасів на підприємстві;
- дослідити порядок проведення аудиту виробничих запасів на підприємстві;
- на підставі проведеного дослідження розробити можливі напрямки вдосконалення обліку та аудиту на підприємстві.

Об'єктом дослідження було обрано ПФ «Ресурс-К», яка займається наданням будівельних і ремонтних послуг.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання організації обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Дослідження проводилося за допомогою застосування методів економічного аналізу та вивчення економічних процесів, а саме: аналітичного, нормативно розрахункового, балансового, групувань.

Інформаційною базою написання дипломної роботи є законодавчо-нормативні акти, праці провідних науковців, наукова література, періодичні видання, матеріали досліджуваного підприємства.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

### 1.1 Сутність та класифікація виробничих запасів

Різноманітність форм власності в період ринкової економіки, розширення прав підприємства в управлінні економікою, галузеві здібності виробництва потребують альтернативних, а також і, водночас, конкретних підходів при вивченні певних питань методики і техніки ведення обліку виробничих запасів.

У підприємств тепер з'явилася можливість вибору різних способів організації обліку придбання запасів, відображення вартості матеріалів, виявлення відхилень фактичної собівартості матеріальних цінностей від облікових цін і їх наступного розподілу між витраченими у виробництво матеріалами та їх залишками на складах.

У різних літературних джерелах можна знайти різне трактування поняття виробничих запасів.

Так, П(С)БО 9 «Запаси» дає таке визначення запасів – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [28].

Бутинець Ф.Ф. вважає, що запаси – це придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. Це річ, яка призначена для продажу або обміну на інші цінності. Вони формують запаси торгівельних підприємств [6].

Також він додає, що виробничі запаси - предмети, на які направлена праця людини з метою отримання готової продукції. На відміну від засобів праці, що зберігають у виробничому процесі свою форму і переносять вартість на продукцію поступово, предмети праці споживаються повністю і повністю переносять свою вартість на цей продукт і замінюються після кожного виробничого циклу [5].

На думку Глена А. Велша та Деніела Г. Шорта, виробничі запаси – це сировина і матеріали, які придбані чи видобуті і призначені для подальшої обробки з метою виробництва продукції. Вони відображаються в обліку як виробничі запаси сировини і матеріалів до тих пір, поки не будуть використані [7].

Кім Г, Сопко В.В запасами називають предмети праці, з яких виготовляють продукцію, вони утворюють матеріальну основу продукції [18].

Завгородній В.П. зазначає, що запаси – це найбільш важлива і значна частина оборотних активів підприємства, які обов'язково враховуються при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан [14].

На думку Поддєрьогіна А. М. запаси – це матеріальні активи, які за нормальних обставин призначені для продажу чи будуть використані для виробництва товарів чи послуг [33].

Райзберг Б. дає наступне визначення запасам – це матеріальні цінності, оборотні засоби в вигляді сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів, готової продукції, які не використовуються на даний момент в виробництві, зберігаються на складах або в інших місцях [38].

Соловйова О.В. вважає, що запаси – являються одним із основних джерел виручки підприємства. Це активи, які призначені для продажу протягом звичайного операційного циклу або для виробничого споживання з метою виготовлення і реалізації продукції [41].

На підприємстві використовується велика кількість різноманітних товарно-матеріальних цінностей. Вони використовуються у виробництві по-різному. Одні з них повністю споживаються у виробництві, інші – змінюють лише свою форму, входять до складу виробу без будь-яких змін або ж сприяють виготовленню виробів і не включаться в їх масу або хімічний склад.

Тому важливим моментом в організації обліку виробничих запасів є їх класифікація.

В П(С)БО 9 для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на даному підприємстві, призначена для продажу і відповідає певним технічним та якісним характеристикам, передбаченими договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- молодняк тварин і тварини на ви годівлі, продукцію сільського і лісового господарства [28].

Ф.Ф. Бутинець класифікує виробничі запаси підприємства за трьома основними ознаками, наведеними в таблиці 1.1 [4].

Таблиця 1.1 – Класифікація запасів

№ з/п	Ознаки групування	Вид запасів
1	Призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності	Готова продукція, товари
2	Знаходяться в процесі виробництва з метою виробництва готової продукції	Незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у виробництві
3	Призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, а також управління підприємством	Виробничі запаси, МШП

Другий науковець - Поддєрьогін А.М. приводить зовсім іншу класифікацію запасів (рис.1.1) [33].

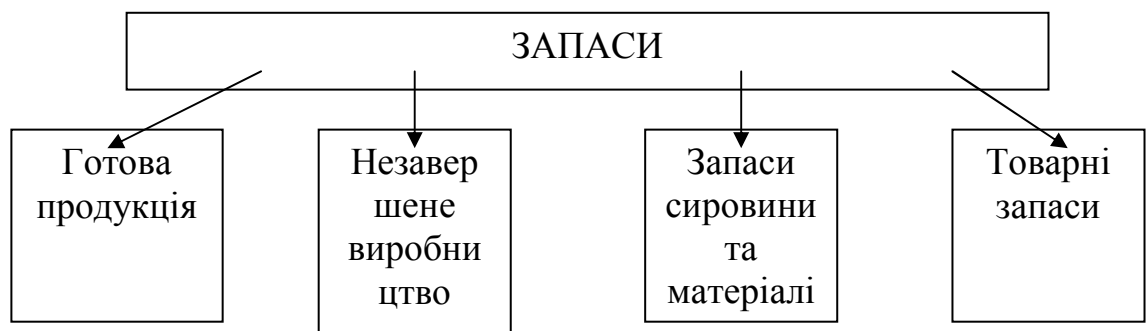


Рисунок 1.1 – Класифікація запасів

Так, він зазначає, що готова продукція – товари, вироблені підприємством, що повністю готові для продажу.

Незавершене виробництво – товари, які знаходяться у процесі виробництва, але ще не повністю готові.

Запаси сировини і матеріалів – сировина та матеріали, які придбані, вирощені чи видобуті і призначені для подальшої обробки з метою реалізації.



Товарні запаси складають основну частину запасів у торгово-закупівельних підприємств та у підприємств, які спеціалізуються на комплектації [33].

Отже, існує велика кількість визначень виробничих запасів, а також і класифікацій, які показують різноманітність матеріальних цінностей, що беруть участь у виробничому процесі підприємства і є одним із найбільш важливих активів, які використовуються для виробництва продукції.

## 1.2 Особливості визнання та оцінки виробничих запасів

Розглядаючи облік запасів на підприємстві, обов'язково варто дослідити питання їх оцінки, оскільки вона є важливою передумовою організації обліку і, безпосередньо, впливають на точність фінансових результатів.

Згідно П(С)БО 9 запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство може отримати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначеною.

Запаси є основою діяльності будь-якого підприємства. Саме від їх наявності (або відсутності) на складі залежить весь виробничий цикл підприємства. Правильна організація надходження або ж вибуття запасів сприяє раціональному процесу виробництва на всіх стадіях обробки і випуску готової продукції виробничого підприємства [4].

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

При цьому, надходження запасів на підприємство можливе шляхом:

- придбання їх за плату;
- виготовлення власними силами підприємства;
- внесення до статутного капіталу;
- одержання підприємством безоплатно;

- обміну на подібні або на неподібні запаси.

Саме від цих шляхів залежить формування первісної вартості.

Первісна вартість згідно П(С)БО 9 «Запаси» - це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Порядок формування первісної вартості наведений на рис. 1.2 [5].



### Рисунок 1.2 – Порядок формування первісної вартості

Витрати на заготівлю ТМЦ характерні для тих ТМЦ, які відносяться до вторинної сировини (металолом, макулатура тощо) або ж представляють собою продукцію сільськогосподарського призначення. При здійсненні даних витрат безпосередньо підприємством вони будуть складатися із витрат на оплату праці заготівельників, нарахованих на неї страхових внесків у фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування, витрат на відрядження заготівельників тощо [12].

Вантажно-розвантажувальні роботи окремо оплачуються отримувачем ТМЦ при перевезенні їх власним автомобільним, залізничним або іншим видом транспорту. Якщо доставка ТМЦ здійснюється спеціалізованим підприємством – перевізником, то оплата тарифу за вантажно-розвантажувальні роботи включається до загальної вартості транспортування ТМЦ.

Перевізники надають підприємствам послуги, суть яких заключається в тому, що ТМЦ повинні бути доставлені у строк і в повному обсязі. Тобто відповідальність за своєчасну і повну поставку ТМЦ підприємству несе перевізник [15].

Правилами бухгалтерського обліку передбачено два варіанти відображення ТЗВ у складі вартості ТМЦ:

- їх сума включається до вартості придбаних ТМЦ (на окремих субрахунках рахунків обліку ТМЦ);
- облік ТМЦ може здійснюватися окремо на спеціально відкритому для цього обліку субрахунку.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць [26].

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, є їхня виробнича собівартість, до якої включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загально-виробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, яка використовується на самому підприємстві. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством [46].

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визначається погоджена з засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів придбаних за плату.

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, є їх справедлива вартість.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то

первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визначається справедлива вартість переданих запасів [6].

Для підприємств виробничі запаси – один із найбільш важливих активів, які знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва. Отже, виробничі запаси є основною складовою виручки від реалізації готової продукції і, відповідно прибутку підприємства, на що й направлена вся діяльність підприємства. Тому дуже важливим моментом для підприємства є процес вибуття запасів, а саме найбільш проблематичним - оцінка вибуття запасів [46].

Згідно П(С)БО 9 при відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним із таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу [26].

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Метод ідентифікованої собівартості застосовується для запасів, які:

- відпускаються для спеціальних запасів і проектів;
- не замінюють одне одного.

Іншими словами даний метод підприємство може використовувати у випадку, якщо воно точно знає, які запаси у нього вибули у виробництво, а які знаходяться у залишку, тобто у випадку якщо можна чітко ідентифікувати запаси, що знаходяться на підприємстві.

Метод середньозваженої собівартості застосовується на припущенні, що кожна одиниця запасів в одному періоді має однакову середню вартість. Така середня вартість визначається діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів [43].

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Слід відмітити, що застосовувати даний метод доцільно при відносно стійкому коливанні цін на запаси, тому що саме при таких умовах відхилення між нормативними і фактичними витратами буде мінімальним.

Оцінка за цінами продажу заснована на використанні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгівельної націнки на ці товари. Сума торгівельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торгівельної націнки. Середній відсоток торгівельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів [28].

«Життя» запасів на підприємстві, як правило, недовговічне, і часто їх вартість з моменту придбання до моменту вибуття залишається незмінною. Але це спостерігається не завжди. Зміна вартості запасів, як і інших активів, - процес об'єктивний. І час – це не єдиний фактор, від якого він залежить. Задача бухгалтерського обліку – об'єктивно оцінити і своєчасно відобразити ці зміни у фінансовій звітності. Ну а для того, щоб це зробити необхідно виконати процедуру, яка в практиці бухгалтерського обліку називається переоцінкою.

Будь-яка вартість може змінюватися як в сторону збільшення, так і в сторону зменшення. Якщо змінена вартість повинна бути відображена в обліку і звітності, то у випадку збільшення необхідно виконати до оцінку, а у випадку зменшення – уцінку. Із двох видів переоцінки П(С)БО 9 віддає перевагу уцінці. Це пов'язано з тим, що згідно з п. 24 вказаного стандарту запаси на дату балансу відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Згідно П(С)БО 9 чиста вартість реалізації - це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Іншими словами, чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів, тобто тій вартості, за

якою запаси можна реально продати іншим суб'єктам, за вирахуванням тих витрат, які були пов'язані з процесом для підготовки їх до передачі для реалізації [26].

При цьому чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів згідно п. 7 П(С)БО 9 є їх найменування або однорідна група (вид).

П(С)БО 9 не відкидає дооцінку повністю. Адже чиста вартість уцінених запасів знову може змінюватися, і ця зміна знову може бути як в сторону зменшення, так і в сторону збільшення. Якщо чиста вартість реалізації продовжує зменшуватися, необхідна ще одна уцінка, а якщо вартість збільшується, то необхідна дооцінка. Але і в цьому випадку чисту вартість реалізації потрібно порівняти з первісною вартістю, дотримуючись того ж правила відображення за найменшою з них [26].

Таким чином, можна зробити висновок: підприємства, що проводять переоцінку запасів, повинні не лише слідкувати за чистою вартістю реалізації, але й не випускати з виду їх первісну вартість.

Переоцінка запасів повинна проводитися на дату балансу. Згідно п. 3 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» дата балансу – це дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу являється кінець останнього дня звітного періоду. В свою чергу п. 12 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік [15].

Згідно п. 25 П(С)БО 9 необхідність проведення переоцінки запасів виникає в тому випадку, якщо їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застарілі, або іншим чином втратили первісну очікувану економічну вигоду. В будь-якій із перерахованих ситуацій чиста вартість реалізації нижча первісної вартості, а значить, повинна бути проведена уцінка.



Але рекомендацій щодо того як визначити, що запаси втратили свою первісну очікувану вигоду немає. В деяких випадках бухгалтера користуються старим Положенням про порядок уцінки і реалізації залежаної продукції з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та зайвих товарно-матеріальних цінностей», яке затверджене наказом Мінекономіки і Мінфіну України, згідно з цим документом уцінка проводиться за рішенням керівництва, якщо:

- запаси не мають збуту протягом трьох місяців і не користуються попитом споживачів;
- запаси втратили свої первісні якості;
- необхідність її проведення встановлена по даним інвентаризації [46].

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду.

Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються відповідним чином на позабалансових рахунках підприємств. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати витрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів [3].

Отже, правильна організація порядку надходження і вибуття запасів сприяє раціональному процесу виробництва на всіх стадіях обробки і випуску готової продукції. Важливою передумовою організації обліку запасів є їх оцінка, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства.

Виробничі запаси оцінюються за первісною вартістю, формування якої залежить від шляхів їх надходження на підприємство. При відпуску запасів, їх оцінка залежить від обраного підприємством методу вибуття запасів.

### 1.3 Організація і методика проведення аудиту виробничих запасів

В сучасних умовах господарювання зростає потреба у достовірній обліковій і звітній інформації про діяльність господарюючих суб'єктів. Достовірність цієї інформації може бути підтверджена у результаті проведення аудиту.

Основним нормативним документом, який регулює аудиторську діяльність є Закон України «Про аудиторську діяльність». Крім цього закону також прийнято ряд інших документів, а саме: встановлено порядок атестування на право проведення аудиту, розпорядження про вищі навчальні заклади, в яких здійснюватиметься підготовка кадрів з аудиту, визначено суб'єкти, які підлягають обов'язковому аудиту; створено спеціальні центри, що проводитимуть кваліфікаційні экзамени; розроблено і введено в дію ряд національних нормативів з аудиту тощо. Загальна правова основа аудиту конкретно втілюється у практику аудиторських перевірок економічних суб'єктів різних напрямків діяльності.

Відповідно до Закону України „Про аудиторську діяльність” аудит – „перевірки публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам” [5].

Метою аудиту виробничих запасів є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій та доведення цієї істини через висновок до користувачів [39].

Мета аудиту визначається завданнями аудиторської перевірки. Завданням аудиту виробничих запасів є:

- перевірка збереження цінностей;
- перевірка правильності і своєчасності документального відображення операцій по надходженню, заготівлі, переміщенню і витратах виробничих запасів;
- перевірка забезпечення внутрішнього контролю виробничих запасів при транспортуванні і збереженні матеріалів в місцях їх використання і зберігання;
- ефективність контролю за витратами виробничих запасів;
- правильність проведення систематичної переоцінки матеріалів та відображення в бухгалтерському обліку [34].

Основними об'єктами аудиту виробничих запасів є: кількісна і якісна прийомка виробничих запасів та їх збереження; псування виробничих запасів; норми витрат на виробництво; бухгалтерський облік, звітність тощо [1].

При проведенні аудиту виробничих запасів використовуються різні способи і прийоми. Основним із них є контрольне порівняння фактичних залишків виробничих запасів з даними наступної інвентаризації, надходженням і документованими витратами цих виробничих запасів. Цей спосіб використовується при наявності у аудитора даних, які викликають підозру щодо приписок виробничих запасів в інвентаризаційних описах підприємства з метою приховування нестач до початку проведення інвентаризації; також за зниження, порівняно з фактичними, залишків виробничих запасів в інвентаризаційному описі на початок облікового періоду з метою приховування їх.

Джерелами інформації для перевірки виробничих запасів є записи на рахунках бухгалтерського обліку та первинна документація (прибуткові накладні, лімітно-забірні карти, картки складського обліку матеріалів, накладна-вимога, доручення, журнали-ордери, Головна книга, баланс) [2].

Аудиторська перевірка виробничих запасів проводиться в такій послідовності. По-перше, це підготовча робота для проведення перевірки виробничих запасів (розробка плану аудиторської перевірки виробничих запасів, визначення найважливіших ділянок — аспектів перевірок). По-друге, це ознайомлення з формою ведення обліку і контролю, з документообігом та аудиторськими процедурами. По-третє, це перевірка повноти виправлення помилок в обліку, виявлених під час проведення попередньої аудиторської перевірки, аналіз правильності оцінки раціонального використання у виробництві виробничих запасів та перевірка збереження виробничих запасів, перевірка повноти списання виробничих запасів, встановлення відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку, та перевірка забезпеченості підприємства нормативними документами щодо прийому, обліку, зберігання і відпуску виробничих запасів (положення про облік матеріалів, тари, тощо).

Аудиторська перевірка операцій обліку виробничих запасів починається з розробки детального плану їх перевірки із зазначенням строків виконання. Етапи проведення аудиту виробничих запасів зазначені на рис. 1.3.

Після ознайомлення з формою обліку та виправленням помилок, вказаних попереднім аудитом, безпосередньо перевіряються проведені операції з виробничих запасів.

Перевірка збереження виробничих запасів починається з перевірки процесу інвентаризації. Сутність перевірки зводиться до визначення того, наскільки правильно вона проводилася, і як відображені її результати в бухгалтерському обліку [1].

Спочатку перевіряється правильність оформлення проведення інвентаризації, дотримання вимог щодо інвентаризації виробничих запасів (встановлення наявності документів, на базі яких проводилася інвентаризація; склад комісії для проведення інвентаризації; правильність оформлення інвентаризаційного опису (наявність в ньому відповідних підписів); правильність складання описів виробничих запасів, наявність окремо складених описів на виробничих запасів, які перебувають у дорозі та вчасно не оплачені покупцями, а також на виробничих запасів, які перебувають на складах інших підприємств; виявлення випадків прийому чи видачі виробничих запасів під час проведення інвентаризації та перевірка правильності оформлення таких операцій; виявлення випадків продажу виробничих запасів за документами, які в дійсності перебувають на складі і не відвантажені покупцям; виявлення вилучених з опису матеріалів, які наявні, але не належать підприємству; повнота і правильність перенесення даних інвентаризаційної відомості у порівняльну відомість).



### Рисунок 1.3 – Етапи проведення аудиту виробничих запасів

Аудитор оцінює правомірність і повноту проведення інвентаризації матеріальних цінностей на підприємстві. Безпосередньо інвентаризацію аудитор проводить лише за умовами договору чи при необхідності, що виникла у процесі аудиторської перевірки. Аудитор бере участь у проведенні підрахунків і замірів, щоб переконатися в повноті і правильності проведення інвентаризації [9].

Виробничі запаси, що надійшли на підприємство, повинні бути своєчасно оприбутковані на складі, якщо вони безпосередньо непередані на виробництво, а їх відпуск у виробництво має бути відображено у документах відповідними помітками. В цьому випадку працівник складу повинен підтвердити передачу виробничих запасів у виробництво. Особливо ретельно перевіряється дотримання порядку прямої передачі запасів на виробництво, обминаючи склад, що призводить до можливих зловживань.

Виробничі запаси підприємства повинні оприбутковуватися у відповідних одиницях виміру вагових, об'ємних тощо. Приймання і оприбуткування виробничих запасів, що надходять від постачальників, може оформлятися прибутковими ордерами, які виписуються на підставі розрахункових та інших супроводжувальних документів постачальників, але на фактично прийняту кількість цінностей.

Надходження виробничих запасів від постачальників контролюється на основі прибуткових та інших документів. Кількість матеріалів, які фактично поступили на підприємство від постачальників, визначається при надходженні їх на склад та за прибутковими документами. Предметом

контролю для аудитора є також своєчасність і правильність складання комерційних актів та актів прийому матеріалів [21].

Вивчення правильності здійснення операцій є однією з основних складових аудиту, тому що більша частина помилок допускається підприємствами при оцінці товарів і інвентаризації. Обсяг аудиторської перевірки складських операцій залежить від ефективності внутрішнього контролю на підприємстві.

В процесі дослідження тих чи інших операцій важливе значення має інформація, її зміст і аналіз стану продукції, що знаходиться на складі. Перевірка кількості товарів включає: перевірку якості бухгалтерських операцій, пов'язаних з складськими активами; перевірку оцінки складських активів; аналітичну перевірку складських активів тощо.

Детально проводиться перевірка оцінки продукції, що знаходиться на складі. Вивчаються документи з метою виявлення методів, що використані підприємством для оцінки продукції на складі. Якщо оцінка продукції на складі проводилася на основі собівартості, то необхідно визначити, за яким методом проводилися розрахунки.

Аудитору необхідно проаналізувати правильність їх оцінки, враховуючи, що фактична собівартість придбання матеріалів, крім їх вартості за цінами придбання, включає також транспортно-заготівельні витрати, комісійні винагороди, що сплачені організаціям-постачальникам, мито, оплату послуг стороннім організаціям по транспортуванню, доставці і зберіганню цінностей.

Аудитор повинен встановити наявність (відсутність) фактів включення у вартість матеріалів витрат на утримання складів, відділів постачання і збуту підприємства або витрат на відрядження працівників для оформлення і узгодження договорів на поставку матеріалів, які повинні включатися до складу загальногосподарських витрат.

При перевірці переоцінки та уцінки запасів виявляється законність зміни цін та компетентність комісії, яка проводила переоцінку та

правильність оформлення актів, визначення та відображення в бухгалтерському обліку. При перевірці повноти оприбуткування виробничих запасів аналізуються розрахункові документи [39].

Виробничі запаси можуть надійти на підприємство від підзвітних осіб. При цьому аудитор перевіряє авансовий звіт і встановлює законність і правильність оформлення документів на придбані виробничі запаси, повноту оприбуткування виробничих запасів на складі та правильність визначення ціни на підприємстві. Виявлені при прийманні надлишки матеріалів оприбутковуються.

Особлива увага приділяється перевірці законності витрат сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, тари, тощо. Досліджуються можливі випадки перевитрат сировини і матеріалів в порівнянні з існуючими нормами залежно від галузі народного господарства, особливостей організації виробництва і технологічного процесу, методів обліку витрат.

Аудитор повинен аналізувати документи на списання матеріалів у виробництво і їх нормування. Якщо матеріальні цінності відпускаються за лімітно-забірними картами, слід враховувати, що це відбувається відповідно до нормативів витрат на заданий обсяг виробництва в межах встановлених лімітів. Аудитор перевіряє правильність відпуску матеріальних цінностей у відповідності з встановленими на підприємстві нормами, перевіряє повноту закриття лімітно-забірних карт і правильність списання матеріалів на відповідні рахунки [1].

Велике значення приділяється контрольному запуску сировини і матеріалів на випуск продукції, що дозволяє встановити фактичні витрати. Контрольний запуск сировини і матеріалів проводять спеціалісти, аудитор контролює процес переробки їх у готову продукцію. Результати контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво дозволяють визначити достовірність списання сировини і матеріалів на виготовлення продукції. Відповідність виготовленої продукції і тієї, що є на складах і



відповідає вимогам стандартів і технічних умов, перевіряється із залученням експертів.

Важливим напрямком перевірки матеріалів є їх додатковий відпуск у виробництво на виправлення браку виготовленої за лімітно-забірними картами продукції з метою виконання виробничої програми. Аудитор повинен ретельно перевірити правильність отримання матеріалів з врахуванням актів бракованої продукції, де вказується шифр забракованих виробів і деталей. При замінах одних матеріалів іншими встановлюється наявність дозволу, його правомірність та своєчасність внесення змін в лімітно-забірні карти.

Перевірка відпуску виробничих запасів за вимогами проводиться по напрямках дотримання вимог щодо одноразового відпуску матеріалів за вимогою і використання лімітно-забірних карт при багаторазовому використанні виробничих запасів та правомірність надання дозволу на відпуск матеріалів за вимогою, також досліджуються операції відпуску матеріалів на переробку та іншим організаціям, встановлюється необхідність і доцільність передачі для переробки цінностей, вивчаються умови договору на переробку, визначається правильність відпуску і повного оприбуткування отриманих з переробки виробничих запасів [2].

При встановленні фактів використання занижених норм виходу продукції за переданими у переробку матеріалами виявляється правомірність розробки, затвердження та використання норм та кількості та вартість продукції, яку підприємство не отримало із переробки, також вивчається законність відпуску виробничих запасів стороннім організаціям, що впливає на забезпеченість безперебійного постачання їх на виробництво, що особливо важливо нині, коли більшість підприємств не працює.

Одним із важливих питань аудиторської перевірки оцінки виробничих запасів є визначення облікової політики, якої дотримується підприємство. Перевіряється також наявність протягом звітного року відхилень від прийнятого методу оцінки виробничих запасів.

При бартерних операціях аудитор повинен перевірити правомірність, повноту оприбуткування чи списання виробничих запасів, одержаних або переданих за договором про бартерний обмін, правильність оцінки виробничих запасів, які відпускаються за бартерною угодою. Аудитор перевіряє суми, віднесені на рахунок "Розрахунки за претензіями". На практиці зустрічаються певні випадки, коли під виглядом претензій приховуються і списуються на розрахункові рахунки суми на фактично одержані виробничих запасів. Тому кожен суму претензії слід ретельно перевіряти [2].

Перевірка відпуску виробничих запасів передбачає встановлення правильності їх оцінки. В умовах інфляції через зміну вартості виробничих запасів на підприємствах періодично проводиться їх переоцінка. Аудитор повинен проаналізувати правомірність і повноту оцінки виробничих запасів за їх вартістю до переоцінки. У процесі аудиту з'ясовується повнота переоцінки виробничих запасів також дотримання встановленого порядку відображення в обліку сум переоцінки, з'ясовується також дотримання порядку проведення дооцінки залишків виробничих запасів [1].

Отже, аудит виробничих запасів дозволяє встановити достовірність та об'єктивність відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з виробничими запасами та довести цю інформацію через висновки до користувачів.

## РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПВФ «РЕСУРС-К»

### 2.1 Організаційно-економічна характеристика

Об'єктом дослідження даної дипломної роботи є приватна виробнича фірма «Ресурс-К», яка знаходиться в м. Суми, внесена до єдиного державного реєстру підприємств і організацій 22.10.1998р. за № 31849700.

ПВФ «Ресурс-К» займається наданням будівельних і ремонтних послуг. У своїй роботі використовує сучасне обладнання, прилади, володіє потужною комп'ютерною мережею і пакетами оригінального програмного забезпечення для проведення всіх видів розрахунків.

ПВФ «Ресурс-К» є юридичною особою з моменту його її державної реєстрації по законодавству України, має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в банківських установах, печатку, фірмовий бланк та фірмовий знак, що реєструється у порядку, встановленому чинним законодавством, інші атрибути та реквізити, необхідні для здійснення операцій згідно з предметом діяльності.

Підприємство несе повну відповідальність за дотримання вимог кредитних договорів та розрахункової дисципліни.

ПВФ «Ресурс-К» для досягнення мети своєї статутної діяльності має право від свого імені укладати угоди, набувати майнові та особисті немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді.

Майно підприємства складають основні фонди, оборотні кошти та інші цінності, вартість яких відображається в самостійному баланс. За рішенням власника може проводитись зміна розміру статутного капіталу (збільшення проводиться шляхом внесення власником додаткових грошових або майнових внесків в порядку, передбаченому чинним законодавством).

Джерелами майна підприємства є:

- доходи, одержані від реалізації продукції, робіт, послуг, а також інших видів господарської діяльності;
- одержання майна та коштів в результаті приватизації згідно з чинним законодавством;
- кредити банків та інших кредиторів;
- безоплатна передача майна, пожертви організацій, підприємств та громадян;
- майно придбане згідно з чинним законодавством
- інші джерела, не заборонені чинним законодавством.

Прибуток підприємства утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат. З балансового прибутку підприємства сплачуються податки та інші збори і платежі, передбачені законодавством України. Чистий прибуток, одержаний після вказаних розрахунків, залишається в повному розпорядженні підприємства та використовується за рішенням власника.

Підприємство має стабільні довгострокові відносини, як з постачальниками сировини, так і з споживачами послуг, продукція ПВФ користується великим попитом на ринку.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, а також П(С)БО, основні положення щодо його ведення закріплені в наказі Про облікову політику. На підприємстві використовується комп’ютерна, з елементами журнально-ордерної, вона базується на принципах накопичення даних первинних документів в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку. В кінці місяця підсумки журналів-ордерів переносять в Головну книгу, дані якої використовуються для складання балансу та інші форми звітності.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві покладено на бухгалтерію. Згідно штатного розкладу до складу якої входить три працівника: головний бухгалтер – здійснює загальне керівництво

бухгалтерією, займається формуванням звітності бухгалтерського та податкового обліку; бухгалтер – займається прийманням до обліку первинних документів, готує поточні розрахунки для обліку господарських операцій і надає їх до розгляду; касир – здійснює операції, пов'язані з прийманням та видачею готівкових коштів через касу підприємства, зберігає всі прийняті цінності

Головний бухгалтер підприємства забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись методологічних принципів, встановлених Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, з урахуванням особливостей діяльності підприємства та технології обробки звітних даних. Організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

Безпосереднє керівництво фірмою здійснює директор.

Підприємство діє згідно з чинним законодавством на підставі статутних документів, законів і нормативно-правових актів України та укладених договорів.

Підприємство самостійно планує свою діяльність, визначає перспективи розвитку, виходячи з попиту на послуги, підвищення доходів, необхідності виробничого і соціального розвитку.

За статутом господарський рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня. По закінченні кожного року формується річний звіт.

Характеристику підприємства не можна вважати повною без аналізу фінансово-економічних показників його діяльності. Такий аналіз здійснюється на основі форм фінансової звітності.

Аналіз ліквідності підприємства здійснюється за даними балансу і дозволяє визначити його спроможність підприємства щодо погашення своїх поточних зобов'язань. Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яка частина боргів підприємства може бути сплачена негайно за рахунок грошових коштів. Значення цього коефіцієнту повинно знаходитися в межах від 0,2 до 0,35. Розрахований коефіцієнт для ПФФ «Ресурс-К» є нижчим за

нормативний у 2006 р., а це означає, що підприємство не мало достатньо грошових коштів для сплати поточних зобов'язань. Але все ж позитивним моментом є невелике зростання коефіцієнта ліквідності у 2007 р. порівняно з 2006 р. Отже, значення цього показника в 2007 р. наблизилось до його рекомендованої нижньої межі.

Значення коефіцієнту швидкої ліквідності у 2007 р. порівняно із 2006 р. зросло на 16 в. п., що свідчить про підвищення якості структури оборотних активів. Так, у 2006 р. кожна гривня поточних зобов'язань могла бути погашена 2 грн. 02 коп. найбільш ліквідних активів.

Значення коефіцієнту покриття знаходиться в межах нормативного; при цьому у 2007 р. значення цього на 0,67 в. п. збільшилось порівняно з 2006 р. Це означає, що на 1 грн. поточних зобов'язань приходилося 3,62 грн. поточних активів підприємства. Оскільки нормативне значення знаходиться у межах 2-2,5, то можна зробити висновок, що підприємство, мобілізуювши всі оборотні кошти, може повністю погасити всі поточні зобов'язання за розрахунками.

Чистий оборотний капітал (ЧОК) у 2007 р. порівняно з 2006 р. збільшився на 101,3 тис. грн., що пов'язано із зростанням обсягів оборотних коштів та короткострокових зобов'язань. Наявність ЧОК свідчить про спроможність підприємства погасити свої поточні зобов'язання і достатність власних фінансових ресурсів для розширення діяльності.

Отже, здатність ПФФ “Ресурс-К” своєчасно розраховатися за поточними зобов'язаннями підвищилась, що характеризує підприємство як достатньо платоспроможне. Проте керівнику фірми можна рекомендувати звернути увагу на коефіцієнт швидкої ліквідності, а саме на акумулювання грошових коштів у випадку швидкого погашення своїх поточних зобов'язань з метою забезпечення подальшої довгострокової виробничої та ефективної фінансової діяльності підприємства.

Аналіз фінансової стійкості підприємства здійснюється за даними балансу, характеризує структуру джерел фінансування ресурсів, ступінь

фінансової стійкості і незалежності від зовнішніх джерел фінансування діяльності.

Значення показника автономії в 2006 та в 2007 рр. перевищує нормативне. Це є позитивним моментом, оскільки означає, що частка власного капіталу у валюті балансу знаходиться на достатньо високому рівні.

Значення показника фінансової стійкості у 2007 р. зросло і свідчить про відносне зміцнення фінансової стійкості підприємства.

У 2007 р. коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами зменшився на 42 в. п. порівняно з 2006 р., це дозволяє зробити висновок, що підприємство не достатньо забезпечено власними оборотними коштами.

Значення коефіцієнту маневреності власного капіталу дозволяє стверджувати, що відбулося зменшення частини власного капіталу, яка використовується для фінансування поточної діяльності (авансована в оборотні кошти), тобто відбулось зниження ступеня мобільності використання власного капіталу.

Отже, ПФФ “Ресурс-К” в достатній мірі є фінансово стійкою, але спостерігається зменшення показника забезпеченості власними оборотними коштами та відбулося зниження ступеню мобільності використання власного капіталу.

Розраховані показники майнового стану показують, що в процесі використання основних засобів відбувається їх поступовий знос. Розрахований коефіцієнт зносу показує, що зношеність основних засобів протягом двох років збільшується, що свідчить про потребу їх оновлення. При цьому частка оновлених та вибувчих основних виробничих фондів має тенденцію до зниження, а саме коефіцієнт оновлення основних виробничих фондів у 2007 р. порівняно із 2006 р. знизився на 12 в. п. Але темпи оновлення перевищують темпи вибуття основних фондів, що є позитивним фактором.

Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їх використання.

Аналізуючи показники рентабельності підприємства, можна відзначити, що у 2007 р. порівняно із 2006 р. всі розраховані коефіцієнти мають тенденцію до зниження, що характеризується як негативне явище.

Так, коефіцієнт рентабельності діяльності підприємства у 2007 р. зменшився на 33 в. п. порівняно із 2006 р., що свідчить про зниження ефективності господарської діяльності, пов'язаної з отриманням прибутку. Коефіцієнт рентабельності продукції у 2007 р. знизився порівняно із 2006 р. на 29 в. п. Значення показника рентабельності власного капіталу свідчать про зниження ефективності використання власного капіталу на 53 в. п. Також відбулося зниження рентабельності активів, так у 2006 р. кожна гривня, вкладена в активи підприємства, приносила тільки 6 коп. прибутку, а в 2007 р. – 3 коп., що свідчить про зниження ефективності використання активів.

Те, що всі коефіцієнти рентабельності мають тенденцію до зниження пояснюється підвищенням цін на ПММ, що є досить важливим в діяльності автотранспорту підприємства та низьким тарифом за послуги, які надаються підприємством.

Оцінка ділової активності підприємства дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності, що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів.

Так, розрахунок коефіцієнту оборотності активів показує, що у 2007 р. відбулося збільшення значення показника порівняно з 2006 р. на 73 в. п., що свідчить про підвищення швидкості та ефективності використання фінансових ресурсів підприємства, та супроводжується одночасним збільшенням коефіцієнта оборотності матеріальних запасів. Значення останнього показника збільшилось на 1,07 в. п. і означає покращення стану використання матеріальних запасів. Збільшення коефіцієнта оборотності власного капіталу у 2007 р. на 2,72 в. п. свідчить про прискорення кругообігу коштів підприємства, і є наслідком збільшення доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).



Збільшення коефіцієнту оборотності дебіторської заборгованості у 2007 р. порівняно з 2006 р. свідчить, що ПФ «Ресурс-К» стала швидше отримувати кошти від своїх дебіторів. Приріст коефіцієнта у 2007 р. становив 64 в. п. Проте, час, протягом якого дебіторська заборгованість обернеться у грошові кошти, скоротилася на 120 днів.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості знизився і у 2007 р. склав 5,62, що на 0,14 в. п. менше, ніж у 2006 р. Цей факт означає, що відбулося зменшення швидкості погашення заборгованості підприємством, і викликало в свою чергу збільшення строку погашення кредиторської заборгованості на 2 дні.

Те, що строк погашення кредиторської заборгованості не перевищує строк погашення дебіторської заборгованості, свідчить про покращення стану розрахунково-платіжної дисципліни на досліджуваному підприємстві.

Термін, за який проходить повний цикл бізнесу від закупівлі ТМЦ до індексації дебіторської заборгованості у ПФ «Ресурс-К» в 2007 р. зменшився на 124 дня порівняно з 2006 р. і склав 225 дня, що свідчить про підвищення рівня ділової активності.

Можна зробити висновок, що протягом двох років рівень ділової активності підприємства значно підвищився, це обумовлено збільшенням оборотності активів, оборотності матеріальних запасів, а також із загальним прискоренням кругообігу власних коштів підприємства. Також, збільшився показник оборотності дебіторської заборгованості та зменшився період фінансового циклу.

Отже, узагальнюючи вище наведені розрахунки, можна зробити висновок, що фінансовий стан підприємства цілком задовільний. Підприємство здійснює свою діяльність з отриманням прибутку. Достатній рівень ліквідності свідчить про те, що підприємство має достатньо грошових коштів для сплати поточних зобов'язань. Стійкий фінансовий стан, що впливає в значній мірі на забезпечення запасів і витрат власними оборотними

коштами, значно зменшує ризик підприємства у процесі здійснення господарської діяльності.

Для підтримки фінансового стану на попередньому рівні потрібне прийняття певних управлінських рішень, спрямованих на стабілізацію внутрішньої ситуації, уникнення численних ризиків, що загрожують підприємству. На оперативність та якість цих рішень впливає достовірна бухгалтерська інформація. Тому надзвичайно важливо вивчати і вдосконалювати бухгалтерський облік на підприємстві, робити його більш простим і компактним, без застосування зайвої інформації, без багаторазового фіксування фактів, але разом з цим, щоб облік не втратив об'єктивності, правдиво і в повному обсязі відображав рух господарських операцій.

## 2.2 Документальне оформлення операцій з надходження та вибуття виробничих запасів

Відповідно до виробничої програми і норм витрат підприємство визначає необхідність в матеріальних ресурсах. Правильна організація надходження запасів сприяє раціональному процесу виробництва на всіх стадіях обробки і виробництва продукції.

Для забезпечення вчасного надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів, необхідна правильна організація структури документообігу.

Метою первинного обліку запасів є збір обробка даних про факти господарської діяльності, їх подальше перетворення на інформацію, яка дає можливість апарату управління розробляти та ухвалювати рішення і уникати економічних прорахунків.

Змістом первинного обліку є первинне спостереження та сприйняття господарського факту ( явища або процесу), вимірювання в натуральному та

вартісному вираженні, фіксування в носіях облікової інформації – документах.

Від правильності документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності.

Надходження виробничих запасів на даному підприємстві відбувається в основному через придбання за плату у постачальників і зберігаються вони на складі ПВФ «Ресурс-К».

Порядок надходження запасів на ПВФ «Ресурс-К» і їх документальне оформлення залежить від умов поставки, зазначених в договорі, а саме: місця отримання (на складі постачальника, на складі покупця), характеру (по кількості, якості, комплектності), відповідності кількості та якості отримуваних запасів умовам договору і супровідним документам

Для оформлення надходження на ПВФ «Ресурс-К» запасів використовуються різні товаросупровідні документи, що складаються як постачальниками, так і покупцем.

Основними формами документів первинного обліку з оприбуткування сировини, матеріалів, покупних напівфабрикатів, товарів ПВФ «Ресурс-К» є:

- доручення (ф. М-2);
- прибутковий ордер (ф.М-4);
- товарно-транспортна накладна (ф. 1-ТН);
- акт про приймання матеріалів (ф. М-7);
- рахунок-фактура;
- податкова накладна;
- реєстр отриманих та виданих податкових накладних.

Надамо більш детальну характеристику даним документам.

Для одержання товарно-матеріальних цінностей від постачальника або зі складу ПВФ «Ресурс-К» в цех довіреному працівнику виписується доручення спеціальної форми, яке є бланком суворої звітності і, в свою

чергу, реєструється в книзі довіреностей. Отримані за дорученням ТМЦ співробітником підприємства здаються на склад. Комірник оформляє надходження цінностей випискою прибуткового ордера ф. № М-4.

Прибутковий ордер складається матеріально відповідальною особою в одному-двох примірниках у день прибуття цінностей на склад. Копія прибуткового документа є звітом робітника про використання доручення.

Товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН) використовується при автоперевезеннях і виписується в чотирьох екземплярах:

- перший екземпляр залишається на ПВФ і являється основою для списання товарно-матеріальних цінностей;
- другий являється супровідним документом на перевезення вантажів і призначений для оприбуткування його отримувачем;
- третій екземпляр (являється основою для проведення розрахунків за виконані транспортні послуги) з підписом таксувальника перевізник направляє на підприємство для оплати;
- четвертий екземпляр залишається у перевізника для обліку його транспортної роботи.

Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7) складається у випадку розбіжностей по кількості та якості прибулих ТМЦ із даними супровідних (пред'явлених до оплати) документів і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування цінностей, що фактично надійшли. Акт складається приймальною комісією, яка призначається керівником підприємства, за участю представника постачальника або торгової палати.

Акт складається в двох примірниках: один є підставою для оприбуткування цінностей комірником; другий передається до юридичного відділу для впорядкування претензій постачальнику.

Рахунок-фактура – розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантаженої (або підлягаючому відвантаженню за умовами попередньої оплати) продукції, а

також за виконані роботи і послуги. У цьому документі зазначаються найменування, адреса і розрахункові рахунки постачальника і ПВФ, а також розрахунок вартості, пред'явленої платнику для оплати: найменування, кількість, ціна і сума ТМЦ, інші платежі (послуги, податки, збори).

Рахунок-фактура одночасно є документом, на підставі якого здійснюється приймання за кількістю і якістю.

Надходження товарно-матеріальних цінностей без рахунка-фактури називається невідфактуреним постачанням. Оприбуткування запасів за невідфактуреним постачанням здійснюється оформленням Акта про приймання матеріалів.

Податкова накладна містить ті ж основні реквізити, що й рахунок-фактура. Підприємство-постачальник, будучи зареєстрований як платник ПДВ, виписує податкову накладну за вимогою покупця. Податкова накладна є підставою для нарахування суми податкового кредиту і суми податкового зобов'язання постачальником.

Податкова накладна складається у двох (трьох) примірниках. Оригінал (і перша копія) надається покупцю, друга копія залишається у продавця товарів (робіт, послуг). При цьому видається товарний чек, інший розрахунковий або платіжний документ, що підтверджує передачу товарів (робіт, послуг) або прийняття платежу, із зазначенням суми податку.

Виробничі запаси ПВФ «Ресурс-К» витрачаються на виробництво, на господарські потреби, а також на сторону для переробки чи реалізації. Також вибуття запасів може бути в результаті списання у зв'язку із псуванням чи розкраданням. Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично на виробничі потреби або несистематично на адміністративні чи інші потреби.

Первинними документами, які складаються на ПВФ «Ресурс-К» при вибутті виробничих запасів є:

- лімітно-забірна картка (ф. № М-8);

- акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10);
- накладна на відпуск (на внутрішнє переміщення матеріалів (ф. № М-11).

Лімітно-забірні картки використовуються на ПВФ «Ресурс-К» для оформлення відпуску матеріалів, які систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для здійснення поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, і є виправдувальними документами для списання матеріальних цінностей зі складу.

Лімітно-забірні картки виписується відділом постачання на одне чи кілька найменувань матеріалів у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передається ділянці – споживачу матеріалів, другий – складу. Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред'явленні цеху свого примірника лімітно-забірної картки.

Комірник зазначає в обох примірниках дату і кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту по кожному номенклатурному номеру матеріалів.

За лімітно-забірною картою ведеться на підприємстві також облік матеріалів, які не були використані у виробництві і повернуті на склад. Повернення при цьому іншими додатковими документами не оформлюється.

Передача складом лімітно-забірних карток до бухгалтерії здійснюється після використання ліміту.

Відпуск матеріалів на сторону здійснюється на підставі договорів, нарядів та інших документів і письмового розпорядження керівника ПВФ «Ресурс-К» та оформлюється накладними на відпуск матеріалів на сторону.

Підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства-постачальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку являється накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (типова форма М-20).

Накладна на відпуск ТМЦ виписується підприємством у трьох примірниках на підставі договору (контракту), нарядів, інших відповідних документів і підписується особою, яка видала дозвіл на відпуск товарно-матеріальних цінностей і головного бухгалтера.

Перший примірник дається підприємству-одержувачу товарно-матеріальних цінностей як супровідний документ і як підстава для їхнього оприбуткування, другий залишається на складі підприємства-постачальника і є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей підприємством, що здійснило відпуск, третій передається пропускному пункту для контролю за вивезенням цінностей за межі території підприємства. Другий і третій примірники зазначеними службами передаються до бухгалтерії для обліку.

Відпуск матеріалів у середині підприємства здійснюється за накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми М-11. Цією ж накладною-вимогою оформляється здавання на склад відходів виробництва продукції, відходів від браку і т.п.

Накладна-вимога виписується у двох примірниках: один з яких призначений для списання цінностей з того, хто передає, а другий – для оприбуткування цінностей тому, хто приймає.

Документообіг на підприємстві організований так, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації до бухгалтерії. Первинні документи, які надходять до бухгалтерії, підлягають перевірці за змістом операції і за правильністю їх оформлення.

Бухгалтерія ПФ «Ресурс-К» у встановлені строки здійснює приймання і обробку первинних документів на сировину, матеріали тощо. Всі документи сортуються і перевіряються. Прибуткові ордери звіряються з рахунками, що до них належать, транспортними документами, приймальними актами тощо.

Облік виробничих запасів в бухгалтерії підприємства здійснюється за сортовим варіантом обліку. На підставі первинних документів на кожен вид виробничих запасів відкривається картка аналітичного обліку, де їх

обліковують в натуральному і грошовому вираженні. По закінченні звітного періоду складаються оборотні відомості аналітичного обліку. Залишки і обороти по них порівнюються з даними карток складського обліку.

Отже, можна зробити висновок, що стан організації первинного обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві є задовільним, передбачає складання типових форм документів.

### 2.3 Організація синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів

Важливим аспектом щодо організації обліку виробничих запасів на даному підприємстві є стан організації аналітичного і синтетичного обліку.

Облік запасів на ПФ «Ресурс-К» здійснюється відповідно до П(С)БО 9. Згідно Наказу про облікову політику встановлена межа істотності для оприбуткування активів на баланс в сумі 100 грн. Цінності придбані за ціною нижче цієї межі, списуються на витрати підприємства без оприбуткування їх до складу активів.

На даному підприємстві виробничі запаси складаються із сировини й матеріалів, основних і допоміжних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин, палива, тари й тарних матеріалів.

Для одержання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами і процесами, організується аналітичний облік. З цією метою до окремих рахунків синтетичного обліку та субрахунків відкриваються рахунки аналітичного обліку.

Аналітичний облік запасів дозволяє отримати інформацію про їх обсяг в цілому і за кожним видом окремо. Для ведення аналітичного обліку ПФ «Ресурс-К» відкриває аналітичні рахунки, на яких обліковується окремі назви чи типи певних виробничих запасів. Аналітичні рахунки забезпечують докладну характеристику виробничих запасів на підприємстві. Аналітичний



облік на підприємстві ведеться у розрізі грошових та натуральних показників.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складі за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника.

Картка складського обліку (ф. М-12) застосовується для оперативного обліку руху матеріалів, МШП, готової продукції та інших видів запасів по складу. Картка відкривається в бухгалтерії на кожне найменування, сорт і розмір конкретного виду ТМЦ на рік із переносом залишку запасу на початок року за картки попереднього року.

Записи про надходження і витрату матеріалів у картках складського обліку здійснюється безпосередньо матеріально-відповідальними особами на підставі прибуткових і видаткових документів.

У картках складського обліку заповнюються реквізити, що характеризують місця збереження матеріалів. А в місцях збереження ТМЦ прикріплюється матеріальний ярлик.

За даними складського обліку матеріально-відповідальні особи – комірники ПВФ «Ресурс-К» в кінці місяця складають матеріальний звіт, у якому відображають узагальнені підсумки витрат виробничих запасів за кожним найменуванням окремо. У матеріальному звіті комірники відображають тільки ті виробничі запаси, за якими протягом місяця відбулося вибуття.

В бухгалтерії ПВФ «Ресурс-К» ведеться аналітичний облік за кожним видом виробничих запасів. Так як облік в бухгалтерії ведеться із застосуванням комп'ютерної техніки, то аналітичний облік виробничих запасів не несе громіздкості і труднощів. Кожні 10 днів до бухгалтерії здаються після оприбуткування комірниками прибуткові ордери, які бухгалтерія заносить до комп'ютеру, а в кінці місяця зароситься витрати виробничих запасів по кожному виду окремо. Комп'ютер автоматично

формує оборотно-сальдову відомість по кожному субрахунку виробничих запасів і по кожному номенклатурному номеру

Аналітичні рахунки групуються за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Використовують рахунки аналітичного обліку для контролю за зберіганням і рухом виробничих запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

В бухгалтерському обліку на кожний вид товарно-матеріальних цінностей відкривається аналітичний рахунок, на якому об'єкти обліку відображаються за кількістю (у прийнятих одиницях виміру) та вартістю (у прийнятій системі оцінки).

На ПВФ «Ресурс-К» аналітичні рахунки групуються за групами, місцем зберігання, матеріально відповідальними особами, за субрахунками і рахунками бухгалтерського обліку.

Аналітичний облік матеріалів, тари, будматеріалів ведеться за місцями зберігання (склад), за групами матеріалів, матеріально відповідальними особами.

Аналітичний облік палива на ПВФ «Ресурс-К» ведеться за матеріально-відповідальними особами (заправник), по кожному водію окремо, за видами палива (бензин, дизпаливо, масла, мастила).

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання. Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що є в ремонті. Аналітичний облік також здійснюється за найменуваннями або видами матеріалів, конструкцій і деталей, за окремими машинами, агрегатами або групами однорідних предметів обладнання і місцем зберігання за потребами підприємства.

Для узагальнення інформації про наявність та рух належних ПВФ «Ресурс-К» виробничих запасів в робочому плані рахунків передбачено рахунок 20 „Виробничі запаси”.

За дебетом рахунка 20 "Виробничі запаси" відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом — витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

На ПВФ «Ресурс-К» використовуються наступні субрахунки рахунку 20 “Виробничі запаси”:

- 201 "Сировина й матеріали",
- 203 "Паливо",
- 204 "Тара й тарні матеріали",
- 205 "Будівельні матеріали",
- 207 "Запасні частини".

На субрахунку 201 "Сировина й матеріали" відображаються наявність і рух сировини та основних матеріалів. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються при здійсненні ремонтних робіт. Допоміжні матеріали, які використовуються для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201.

Підприємство на субрахунку 201 обліковує пакувальні та інші матеріали для господарських потреб (шпагат, бланки облікових документів, касові та контрольні стрічки, електричні лампочки і т. д.).

На субрахунку 203 "Паливо" (нафтопродукти, мастильні матеріали) обліковується наявність та рух палива, що купується для технологічних потреб експлуатації транспортних засобів. Тут також обліковується оплачені талони на нафтопродукти.

На субрахунку 204 "Тара й тарні матеріали" відображається наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський

інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).

Тара, яка використовується як господарський інвентар, обліковується на субрахунку 115 "Інвентарна тара" рахунка 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

На субрахунку 205 "Будівельні матеріали" підприємство відображає рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт.

На субрахунку 207 "Запасні частини" ведеться облік придбаних запасних частин, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств.

Надходження виробничих запасів на ПВФ «Ресурс-К» відображено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 - Відображення надходження виробничих запасів на синтетичних рахунках на ПВФ «Ресурс-К»

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
У разі подальшої оплати				
1	Отримано будівельні матеріали від постачальника	205	631	10000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі вартості оприбуткованих запасів	641	631	2000
3	Відображено витрати на транспортування будівельних матеріалів	205	631	450
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі вартості транспортних послуг	641	631	90
5	Оплачено придбані запаси	631	311	12000
6	Оплачено транспортні послуги	631	311	540

У разі передоплати				
1	Перераховано постачальнику передоплату за запаси	371	311	12000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі суми передоплати за запаси	641	644	2000
3	Перераховано передоплату за транспортні послуги	371	311	540
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі суми передоплати за транспортні послуги	641	644	90
5	Оприбутковано придбані будівельні матеріали	205	631	10000
6	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ при оприбуткуванні запасів	644	631	2000
7	Включено до первісної вартості запасів вартість транспортних послуг	205	631	450
8	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ у вартості транспортних послуг	644	631	90
9	Проведено залік заборгованостей у частині придбаних запасів	631	371	12000
10	Проведено залік заборгованостей у частині отриманих транспортних послуг	631	371	540

Вибуття запасів на рахунках обліку на досліджуваному підприємстві відображено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 - Відображення вибуття виробничих запасів на синтетичних рахунках на ПФФ «Ресурс-К»

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Реалізація будівельних матеріалів за ціною їх придбання	361	712	3600
2	Нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ	712	641	600
3	Списана собівартість реалізованих будівельних матеріалів	805	205	3000
4	Оплачена сума реалізованих будівельних матеріалів	311	361	3600
5	Списані будівельні матеріали у виробництво	23	205	3600

6	Відпущені запаси на адміністративні потреби	805	205	1200
7	Відпуск запчастин на капітальний ремонт	15	207	2200
8	Списані запаси на суму, що підлягає відшкодуванню винними особами:	375	201	600

При отриманні і використанні товарно-матеріальних цінностей, ТЗВ включаються до собівартості ТМЦ, яка є їх первісною вартістю.

Вартість запасів сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу, показується у розділі II Активу Балансу у статті "Виробничі запаси".

Вибуття виробничих запасів на підприємстві у 2006-2007 рр. відбувалося за методом ФІФО, тобто фактична собівартість запасів визначалася за вартістю останніх за часом закупок. Запаси використовувалися у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто одиниці запасів, які надійшли (придбані) першими, відпускаються (продаються) також першими.

На ПВФ «Ресурс-К» облік ведеться із застосуванням восьмого класу "Витрати за елементами", тому рахунок 20 "Виробничі запаси" закривається відповідними субрахунками рахунку 80 "Матеріальні витрати", а саме:

801 – витрати сировини і матеріалів;

803 – витрати палива й енергії;

804 – витрати тари і тарних матеріалів;

805 – витрати будівельних матеріалів;

806 – витрати запасних частин.

По дебету рахунків відображається збільшення витрат, а по кредиту – їх списання.

Отже, синтетичний облік на ПВФ «Ресурс-К» ведеться за допомогою рахунку 20, до якого відкриваються субрахунки. Але за допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати кожний вид господарських засобів. Для одержання деталізованої організується аналітичний облік. З цією метою до окремих рахунків та субрахунків відкриваються рахунки аналітичного обліку. В цілому стан організації синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів на підприємстві ведеться за допомогою комп'ютерної техніки, тому ускладнень при обліку на ПВФ «Ресурс-К» не виникає.

## 2.4 Організація проведення аудиту виробничих запасів

Для даного підприємства виробничі запаси є одним з найбільш важливих активів, які знаходяться в процесі виробництва в цілях подальшого продажу продукту виробництва; містяться для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг.

Однією з умов збереження матеріалів та безперервного забезпечення ними процесів виробництва є точне дотримання правил обліку їх надходження, використання та продажу, а також чітка організація розрахунків із постачальниками. Тому дуже важливим за цих умов є проведення аудиторської перевірки операцій з товарно-матеріальними цінностями на ПВФ «Ресурс-К».

На вимогу керівника підприємства у 2007 р. було здійснено аудиторську перевірку, у т. ч. і виробничих запасів, аудиторською фірмою «Аналітик».

Так, основними завданнями проведення аудиту матеріально-виробничих запасів ПВФ «Ресурс-К» було:

- перевірка збереження цінностей;
- контроль за дотриманням норм витрат матеріалів і встановлених норм запасів;

- перевірка правильності оцінки і раціонального використання матеріалів у виробництві;
- аналіз стану обліку і внутрішнього контролю за рухом матеріалів.

Однією з умов збереження матеріалів та безперервного забезпечення ними процесів виробництва є точне дотримання правил обліку їх надходження, використання та продажу, а також чітка організація розрахунків із постачальниками. Тому аудитором вибірково було перевірено стан організації обліку руху матеріалів на даному підприємстві.

Так, під час надходження матеріальних цінностей перевірялося виконання постачальниками договірних зобов'язань. Матеріали на склад від постачальника доставляв працівник відділу МТЗ (матеріально технічне забезпечення). Під час здачі матеріальних цінностей на склад матеріально відповідальна особа (комірник) перевіряла відповідність кількості, якості та асортименту матеріалів, що надійшли, документам постачальника. При повній відповідності кількості зазначених матеріальних цінностей документам постачальника матеріально відповідальна особа вносила данні до програми 1С: Бухгалтерія. Якщо відхилень ні в кількості, ні в якості матеріалів немає, то в документах постачальника проставляється підпис та печатка підприємства.

Також було здійснено перевірку руху запасів, встановлення чи немає підробок в документах за операціями з витрачання, у тому числі необґрунтоване підвищення цін.

Важливий спосіб бухгалтерської перевірки — порівняння даних прибутково-видаткових документів з даними інших документів, які фіксують ці самі операції, але в інших аспектах. Використовуються також такі прийоми і способи, як зіставлення даних бухгалтерського обліку з даними оперативного обліку; перевірка фактичного виконання робіт у натуральних показниках, оплачених за грошовими документами; перевірка об'єктивної можливості виконання операцій, відображених у документах.



Безпосередній огляд бухгалтерських документів здійснюється для перевірки правильності арифметичних підрахунків у них, їх правильного оформлення. Зіставлення даних бухгалтерського обліку з даними оперативного обліку використовується для вивчення господарських операцій. Дані оперативного обліку не можуть бути основою для облікових записів, тому бухгалтери й аудитори їх не використовують. За документами оперативно звітності визначається справжній характер та обсяг операцій, пов'язаних з матеріальними цінностями. Однак це не може бути достовірною інформацією для висновку аудитора. Вони лише допомагають вибрати правильний напрямок дослідження.

Передусім перевірялося виконання підприємством положення власної облікової політики. Це стосується таких моментів як: облік матеріальних цінностей – по фактичній собівартості (виготовлення) чи обліковими цінами; метода списання запасів на витрати виробництва; метода обліку руху запасів на складах підприємства; облік малоцінних та швидкозношуваних предметів; списання податку на додану вартість.

Після з'ясування виконання положень обліковою політики переходили до перевірки відповідних операції, задач по обліку запасів.

При перевірці організації обліку руху запасів на складах передусім контролювалася організація складського господарства. Далі перевіряли, як організовано складський облік запасів і як здійснюється контроль зі сторони бухгалтерії. Необхідно відмітити, що ПФ «Ресурс-К» використовує оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод обліку руху запасів на складі.

При застосовується сальдовий метод на підприємстві аудитор перевіряв відомості з прибуття та витрачання матеріалів, звіряв підсумкові дані цих відомостей з сальдовими відомостями.

Слід також додати, що при аудиті запасів особлива увага приділялася перевірці розрахунків по списанню матеріальних цінностей на витрати виробництва. Так було перевірено обґрунтованість застосування обраного підприємством методу списання запасів у виробництво.

На складі на кінець звітного періоду лишаються залишки запасів по фактичній собівартості останніх за часом покупки, а на собівартість продукції списуються запаси ранніх за часом закупок. У даному випадку велику допомогу аудитору робить наявність комп'ютеру на підприємстві для виконання трудомістких розрахунків.

Заключним етапом перевірки був контроль ведення вільного обліку запасів. Ці дані перевіряються за даними Журналу-ордера, накопичувальних відомостей та Головної книги.

Таким чином, в результаті здійсненої аудитором перевірки достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з виробничими запасами, було зроблено позитивний висновок.

## РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

### 3.1 Удосконалення обліку виробничих запасів

Основною метою діяльності підприємства є одержання прибутку. Як відомо, розмір прибутку залежить в основному від двох головних чинників: виручки від реалізації продукції та собівартості її виробництва. Оскільки ПФ «Ресурс-К» не завжди може збільшити обсяг виробництва, а ціну, як правило, диктує ринок, то дійовим методом збільшення одержаного прибутку є зменшення витрат на її виробництво.

У складі собівартості виробленої продукції (наданих послуг) даного підприємства понад більше 50 % витрат припадає на вартість використаних виробничих запасів. У свою чергу, первісну вартість придбаних виробничих запасів формують купівельна вартість та витрати, понесені при придбанні цих запасів (транспортно-заготівельні витрати). На даному підприємстві саме розрахунок транспортно-заготівельних витрат має незначний вплив на величину первісної вартості придбаних виробничих запасів.

Слід також зазначити, що невідповідність у чинних нормативних документах і невизначеність щодо обліку запасів та транспортно-заготівельних витрат свідчить про те, що це питання не до кінця вивчене і потребує додаткового дослідження.

Удосконалення обліку виробничих запасів було і залишається одним із найцікавіших питань бухгалтерського обліку. Полеміка щодо обліку придбаних виробничих запасів, ефективності їх використання, особливостей розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат триває й досі. Про це свідчить велика кількість публікацій, де піднімається проблема вдосконалення обліку виробничих запасів і транспортно-заготівельних витрат.

Так, В. Хліпальська вважає за потрібне відокремити витрати з придбання виробничих запасів за видами для здійснення їх аналізу [47]. Для цього вона пропонує змінити назву рахунку 93 «Витрати на збут» на «Витрати за операціями з руху запасів» із введенням двох субрахунків.

Порядок списання транспортно-заготівельних витрат автор рекомендує обирати підприємством самостійно з включенням або: безпосередньо до собівартості запасів; на витрати виробництва; на витрати звітного періоду.

Проте зміна назви існуючого рахунку «Витрати на збут» на «Витрати за операціями з руху запасів» поставить перед бухгалтерами нову проблему відображення в обліку витрат, понесених при збуті продукції, бо саме для обліку цих витрат і призначено діючий рахунок.

Своє бачення обліку придбання виробничих запасів, формування первісної вартості, а також і розподілу транспортно-заготівельних витрат розкриває І. Павлюк [30].

Щодо питання обліку виробничих запасів та формування їх первісної вартості дискутують не тільки вітчизняні, а й зарубіжні вчені. Так, Г.Мус, Р.Ханшман вважають, що до складу витрат на придбання запасів слід включати ціну придбання і додатково понесені накладні витрати, але лише ті, які виникають при купівлі й транспортуванні запасів до місця їх зберігання [34].

Американські вчені Г.А. Велш та Д.Г. Шорт пропонують побічні витрати, які є незначними і не мають суттєвого впливу на формування вартості придбаних запасів, не відносити до вартості товарно-матеріальних цінностей, а відображати окремо. Як вартість придбаних товарів у цьому випадку береться лише їх чиста вартість [7]. Деякі інші зарубіжні вчені собівартість придбаних виробничих запасів ототожнюють з чистою сумою грошових коштів, використаних при їх купівлі.

Для ПФВ «Ресурс-К» є також не вирішеною проблемою відображення транспортно-заготівельних витрат в обліку.

Придбання одного конкретного виду запасів на даному підприємстві відбувається досить рідко. Як правило, за одним транспортним документом придбаються виробничі запаси не тільки різні за найменуванням, а й за одиницею виміру, купівельною вартістю, вагою, сортом тощо. У такому випадку розподіл незначної суми транспортно-заготівельних витрат між видами придбаних запасів є трудомісткою і невиправданою ділянкою роботи, оскільки потребує калькуляції кожного найменування запасів. В окремих випадках розподіл транспортно-заготівельних витрат просто неможливий із-за невчасного надходження розрахункових транспортних документів тощо.

На нашу думку, саме відображення транспортно-заготівельних витрат у складі витрат звітного періоду вирішить проблему їх обліку на даному підприємстві, де частка таких витрат у складі первісної вартості придбаних запасів незначна. Для цього пропонуємо призначити в робочому плані рахунків 209 субрахунок для обліку ТЗВ, за дебетом якого будуть відображатися транспортно-заготівельні витрати, а за кредитом – їх списання. І загальну суму щомісячно розподіляти між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані).

Можливі кореспонденції наведені в таблиці 3.1

Таблиця 3.1 Відображення в обліку операцій, пов'язаних з придбанням і списанням запасів

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
У разі подальшої оплати				
1	Отримано будівельні матеріали від постачальника	205	631	10000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі вартості оприбуткованих запасів	641	631	2000
3	Відображено витрати на транспортування будівельних матеріалів	209	631	450
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі вартості транспортних послуг	641	631	90

5	Оплачено придбані запаси	631	311	12000
6	Оплачено транспортні послуги	631	311	540
7	Списано матеріали у виробництво	23	205	13500

## Продовження таблиці 3.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
8	Списано розподілену суму ТЗВ	23	209	620
У разі передоплати				
1	Перераховано постачальнику передоплату за запаси	371	311	12000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі суми передоплати за запаси	641	644	2000
3	Перераховано передоплату за транспортні послуги	371	311	540
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі суми передоплати за транспортні послуги	641	644	90
5	Оприбутковано придбані будівельні матеріали	209	631	10000
6	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ при оприбуткуванні запасів	644	631	2000
87	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ у вартості транспортних послуг	644	631	90
9	Проведено залік заборгованостей у частині придбаних запасів	631	371	12000
10	Проведено залік заборгованостей у частині отриманих транспортних послуг	631	371	540
7	Списано матеріали у виробництво	23	205	13500
8	Списано розподілену суму ТЗВ	23	209	620

Для розподілу транспортно-заготівельних витрат спочатку знаходять середній відсоток ТЗВ за формулою (3.1):

$$Cp\%TЗВ = (TЗВ_0 + TЗВ_M) * 100\% / B_0 + B_n, \quad (3.1)$$

Де  $Cp\%TЗВ$  – середній відсоток ТЗВ;

$TЗВ_0$  - транспортно-заготівельні витрати на початок звітнього місяця;

$TЗВ_M$  - транспортно-заготівельні витрати за звітний місяць;

$V_0$  – вартість запасів на початок звітнього місяця;

$V_M$  - вартість одержаних у звітному місяці запасів.

Потім середній відсоток використовується для визначення тієї частини транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на вартість вибулих запасів.

Як бачимо, питання обліку виробничих запасів та витрат, понесених при їх придбанні, є досить складним на даному підприємстві. На нашу думку вирішити його можна шляхом відображення транспортно-заготівельних витрат у складі витрат звітнього періоду. Облік таких витрат доцільно здійснювати на субрахунку 209 «Транспортно-заготівельні витрати».

### 3.2 Удосконалення порядку аудиту виробничих запасів

В сучасних умовах господарювання з урахуванням існуючих організаційно-правових форм підприємницької діяльності, питання організації внутрішнього контролю є актуальним. При цьому дієвість контролю підвищується завдяки вмілому поєднанню різних методів, способів і прийомів здійснення контролю.

Традиційно серед основних методів контролю виділяють внутрішній аудит. Внутрішній аудит - невід'ємна частина загальної системи управління.

Для української практики поняття “внутрішній аудит” - нове, воно не оброблено теоретично і майже не застосовується на практиці. Разом з тим за межами України внутрішній аудит широко застосовується на середніх та великих підприємствах різних напрямків діяльності.

Потреба у внутрішньому аудиті зумовлена тим, що верхня ланка управління не займається безпосередньо контролем повсякденної діяльності підприємства, в зв'язку з чим воно відчуває потребу в інформації, що

формується на більш низькому рівні. Менеджери не мають достатнього часу, щоб перевірити виконання вказівок, і часто не володіють специфічними інструментами такої перевірки. Тому вони не можуть своєчасно виявити недоліки та відхилення. Внутрішні аудитори допомагають їм – забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають зони “ризиків”, можливості усунення можливих недоліків чи нестач, допомагають ідентифікувати і “посилити” слабкі сторони в системах управління. Їх дії доповнюються обговоренням проблем з вищими органами управління.

Так, ціль внутрішнього аудиту - сприяти ефективному виконанню задач та поставлених цілей, заради яких функціонує підприємство.

Внутрішній аудит можуть проводити аудитори, які працюють безпосередньо на даному підприємстві.

На ПВФ «Ресурс-К» контроль за веденням складського господарства, за збереженням виробничих запасів здійснюється у вигляді інвентаризації, яка проводиться на підприємстві один раз на рік, перед складанням річної бухгалтерської звітності, станом на 1 листопада. Але цього недостатньо, щоб у повному обсязі контролювати умови зберігання, надходження, витрачання виробничих запасів, щоб усунути можливість їх псування виробничих запасів та скоєння крадіжок виробничих запасів. Вважаємо за необхідність, запровадити внутрішній аудит на ПВФ «Ресурс-К», а саме пропонуємо поєднання обов’язків аудитора і бухгалтера підприємства, і цим самим проводити внутрішній його аудит.

Взагалі внутрішній аудит являє собою важливу функцію управління, яка охоплює облік, фінансовий аналіз та контроль, порівнює та оцінює фактично досягнутий результат з поставленими цілями та завданнями підприємства. Внутрішній аудит систематично контролює діяльність всіх об’єктів управління, виявляє причини відступу від стандартів, відхилення від цілей, поставлених перед конкретним об’єктом, що сприяє оперативному усуненню виявлених порушень. Організація внутрішнього аудиту як функції управління підприємством передбачає сувору регламентацію своєї



діяльності, визначення прав, обов'язків та відповідальності спеціалістів, кваліфікаційні вимоги та взаємовідносини з підрозділами та персоналом підприємства.

Внутрішній аудит повинен функціонувати як незалежна діяльність на підприємстві. Його організовує керівництво підприємства для перевірки та оцінки роботи окремих підрозділів, служб, об'єктів обліку та ін.

Слід мати на увазі, що робота внутрішніх аудиторів за своєю суттю – це виконання частини функцій керівництва підприємства. За національними нормативами служба внутрішнього аудиту відповідає перед керівництвом підприємства за ефективне функціонування та удосконалення системи бухгалтерського обліку, достовірність фінансової та оперативної інформації, дотримання українського законодавства та виконання всіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики.

Внутрішній аудит може виконувати ряд поставлених керівництвом економічного суб'єкта задач, а саме:

- надати керівництву інформацію про фінансово-господарську діяльність;
- забезпечити ефективну взаємодію з відповідними службами підприємства;
- сприяти функціонуванню високоефективної системи бухгалтерського обліку;
- попереджувати появу порушень;
- сприяти мінімізації втрат виробничих запасів, грошових засобів, основних засобів;
- підтверджувати достовірність звітів обособлених структурних підрозділів підприємства.

Служба внутрішнього аудиту на ПВФ «Ресурс-К» повинна виконувати контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства. Внутрішні бухгалтера-аудитори повинні бути залежні і підпорядковані органу, який їх призначив, тобто керівнику ПВФ «Ресурс-К». Вони повинні проводити планові та позапланові перевірки за вказівкою

вищого керівництва, повинні бути штатними працівниками, не зобов'язані мати сертифікат аудитора, можуть бути фахівцями з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, права тощо. За результатами внутрішнього аудиту повинен складатися звіт, який передається вищому керівництву. В звіті дається оцінка виявлених фактів, надаються рекомендації, поради та інша інформація.

Служба внутрішнього аудиту повинна функціонувати на підставі Положення про відділ (службу) внутрішнього аудиту, яке визначає відокремлене положення служби в системі управління ПФ «Ресурс-К», його цілі та завдання, відповідальність та взаємовідносини з іншими функціональними підрозділами підприємства. Основний принцип функціонування служби внутрішнього аудиту – незалежність, визначений чітким становленням прав, обов'язків та відповідальності, підзвітністю та підлеглистю тільки керівнику підприємства.

Служба внутрішнього аудиту є самостійним структурним підрозділом і підпорядковується безпосередньо керівникові. На посаду керівника служби призначається один із бухгалтерів, що має вищу економічну освіту, досвід бухгалтерської роботи. Керівник служби внутрішнього аудиту призначається і звільняється з посади керівником підприємства.

Обов'язки працівників служби регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються керівником служби внутрішнього аудиту, коригуються у разі зміни окремих функцій або обсягу і затверджуються керівником підприємства.

В найбільш загальному вигляді об'єкти контролю включають ресурси, господарські процеси та їх результати. При цьому під об'єктом контролю розуміють все те, на що направлена контрольна діяльність суб'єкта контролю. Так об'єктами внутрішньогосподарського контролю є дії, події, господарські операції, діяльність центрів відповідальності. Але особлива увага повинна приділятися достовірному і правильному обліку виробничих запасів.

Функції внутрішнього аудиту виробничих запасів полягають у сприянні здійсненню контролю всередині підприємства і виконанні захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням виробничих запасів і отриманням точної інформації. Обов'язки внутрішніх аудиторів визначаються керівництвом підприємства, де вони працюють. В силу цього зовнішні користувачі інформації про господарюючий суб'єкт, підготовленої внутрішніми аудитором, не завжди будуть довіряти аудиторам. Вони також не зможуть дати незалежну оцінку діяльності верхньої керівної ланки свого підприємства.

Виходячи з цього можна визначити предмет внутрішнього аудиту, який полягає в дослідженні економічних, організаційних, інформаційних характеристик суб'єктів господарювання. До об'єкту внутрішнього аудиту в нашому випадку відноситься виробничі запаси; господарські процеси, пов'язані з їх рухом; економічні результати стосовно виробничих запасів; організаційні форми та методи управління виробничими запасами.

Важливим об'єктом роботи служби внутрішнього аудиту мають бути виробничі запаси.

Практика показує, що в теперішній час виробничі запаси контролюються не достатньо, їх надходження, зберігання та списання майже не перевіряється. Безконтрольність призводить до появи збитків на всіх стадіях процесу руху запасів. Керівництво не отримує належної інформації для ефективного управління запасами.

Ціль внутрішнього аудиту виробничих запасів полягає в їх зберіганні на всіх етапах руху та раціональному використанні. Досягти цього можливо шляхом мінімізації втрат запасів внаслідок розкрадання, зловживання, псування, позавиробничих витрат, а також забезпеченням ефективної взаємодії з виробничим відділом, відділами постачання та збуту.

Процес управління запасами починається з системи постачання. Безпосередньо постачання починається з замовлень. Внутрішній аудит системи замовлення повинен зосереджуватись на перевірці того, що всі

заявки на виробничі запаси повинні обґрунтовуватись інформацією, яка потрапляє із системи обліку. Не повинно бути замовлень на такі види виробничих запасів, які не будуть використані в подальшому виробництві або не будуть реалізовані, а також на ті черезмірні надлишки які знаходять на підприємстві. Також ефективним повинно бути розподілення обов'язків між робітниками, які здійснюють аналітичний облік виробничих запасів, комірниками, відділом по забезпеченню, виробничим відділом.

Внутрішній аудит системи оприбуткування матеріалів передбачає перш за все те, що їх прийом супроводжується наступними вимогами:

- установити одне місце, щоб звести до мінімуму втрати виробничих запасів при їх отриманні,
- на складі дотримуватись правил зберігання отриманих, але ще не прийнятих по кількості і якості виробничих запасів, а також тих, що пройшли перевірку, але не задовольняють поставлені вимоги. Такі запаси передбачено зберігати на складі окремо;
- на кожну отриману партію виробничих запасів виписується послідовно прибуткові накладні,
- на підприємстві повинна існувати інструкція по процесу отримання та оприбуткування виробничих запасів. Чітко зазначені процедури перевірки, які слід дотримуватися при неспівпаданні прийнятим умовам поставки;
- на розбіжності при оприбуткуванні виробничих запасів повинні складатися акти.

Внутрішній аудит системи обліку виробничих запасів характеризується перевіркою дотримання вимог функціонування системи реєстрації наявних запасів і системи реєстрації руху виробничих запасів.

Аудит системи реєстрації наявних запасів передбачає регулярну звірку фактичної наявності матеріалів з обліковими залишками періодичних інвентаризацій усіх запасів а також оцінку оприбуткування запасів, яка повинна відбуватися на основі його кількості і фактичних або облікових цін.

Всі санкціоновані операції по виробничим запасам повинні бути вірно відображені на відповідних рахунках. Що стосується аудиту системи реєстрації руху виробничих запасів, то:

- всі санкціоновані переміщення слід відображати в обліку;
- система повинна забезпечувати реєстрацію отримання та повернення запасів постачальникам;
- внутрішнього переміщення виробничих запасів на виробничі потреби, а також з одного місця зберігання на інше.
- відпуск запасів зі складу повинен здійснюватись тільки при наявності санкцій відповідний посадових осіб.
- кожна операція руху виробничих запасів повинна бути оформлена за підписами уповноважених осіб;
- для застереження крадіжок та інших порушень слід проводити аналіз використання запасів.

Задовільне функціонування системи зберігання виробничих запасів можливе при дотриманні наступних умов:

- а) забезпечення неможливості втрат, крадіжок, та неефективного використання виробничих запасів;
- б) гарантія того, що запаси можуть бути використані або переміщені без повного відображення в обліку;
- в)  
досягнення відповідності звітних даних про залишки, показані в реєстрах аналітичного обліку, результатам інвентаризації.

Аудит зберігання виробничих запасів – відповідальний момент. Однією з цілей загальної системи внутрішнього аудиту повинно бути запобігання їх зменшення внаслідок втрат. Причинами можуть бути крадіжки і випадкові втрати, неекономні витрати і погане зберігання.

Неекономним витрати і неналежному зберіганні запасів можна запобігти при дотриманні вимог внутрішнього аудиту:

- а) необхідну кількість запасів може бути визначено і без допуску на можливі перевитрати,
- б) за відпуск виробничих запасів повинен відповідати персонал, який має достатню кваліфікацію;
- в) маються точні вимірювальні прилади, які регулярно перевіряються і підтримуються в робочому стані; вивчення альтернативних варіантів використання виробничих запасів

Для застереження псування і випадкових втрат використовують методи внутрішнього аудиту:

- наявність адекватної системи пожежної сигналізації, протипожежного обладнання і обученого персоналу;
- дотримання відповідних умов зберігання (температура, освітлення, вентиляція, вологість та ін.);
- перевірка терміну придатності виробничих запасів;
- регулярне виявлення застарілих та малорухомих запасів;
- реалізація залежаних, непридатних до використання на даному підприємстві запасів та великі їх залишки.

При цьому для проведення внутрішнього аудиту сировини та матеріалів на підприємстві можуть використовуватися такі методичні прийоми аудиту: загальнонаукові, документальні та фактичні.

До загальнонаукових прийомів відносяться аналіз, синтез, дедукція, індукція, спостереження та порівняння.

Документальні прийоми охоплюють: зустрічні перевірки документів; аналогію; логічне осмислення операцій; експертні оцінки (експертизу) документів; статистичні методи (групування, абсолютні, відносні і середні величини, дисперсія, середнє квадратичне відхилення, коефіцієнт варіації, індексний метод, кореляція); економіко – математичні методи (математичні моделі, система сітьового планування й управління); моделювання.

Фактичні прийоми складаються з інвентаризації, обстеження, спостереження, лабораторного аналізу, контрольного запуску сировини і

матеріалів у виробництво.

Прийоми фактичного і документального аудиту тісно взаємопов'язані і взаємообумовлені. Це передусім виявляється у тому, що при використанні будь-якого прийому фактичного аудиту перевірка має закінчуватися тоді, коли її доповнено необхідною інформацією з відповідної документації. Те саме відбувається і в разі використання прийомів документального аудиту, коли необхідні додаткові дані про фактичну наявність товарно – матеріальних цінностей, збереження майна тощо.

Служба внутрішнього аудиту повинна бути створена на ПВФ «Ресурс-К» не тільки з метою правильного і своєчасного документального відображення операцій по надходженню, заготівлі, переміщенню і витратах виробничих запасів, ефективності контролю за витратами виробничих запасів, правильністю проведення систематичної переоцінки матеріалів та відображення в бухгалтерському обліку, збереженням цінностей та виключення помилок з обліку виробничих запасів, раціонального складання та оформлення первинних документів, але й з метою забезпечення ефективності діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення його фінансового стану.

## ВИСНОВКИ

Запаси займають особливе місце у складі майна підприємства, вони призначені для виробництва товарів і послуг або для перепродажу протягом короткого періоду часу і відносяться до складу оборотних активів, оскільки можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу, тому правильна організація обліку запасів є важливою передумовою раціонального їх використання.

В роботі було здійснено дослідження теоретичних основ організації обліку та аудиту виробничих запасів, а саме: розглянуто основні поняття, класифікацію запасів, їх оцінку та визнання, а також методику проведення аудиту на підприємстві. Це дозволило зробити нам такі висновки: виробничі запаси – це предмети, на які направлена праця людини з метою отримання продукції і є одним із основних джерел виручки; придбані запаси оцінюються за первісною вартістю, формування якої залежить від шляхів їх надходження на підприємство. При відпуску запасів, їх оцінка залежить від обраного підприємством методу вибуття; аудит виробничих запасів дозволяє встановити достовірність та об'єктивність відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з виробничими запасами та довести цю інформацію через висновок до користувачів.

Вивчення практичних аспектів організації обліку запасів проводилось на приватній виробничій фірмі «Ресурс-К», яке займається наданням ремонтних та будівельних послуг.

Проаналізувавши показники виробничо-господарської діяльності ПВФ «Ресурс-К» за 2006-2007 роки необхідно зазначити, що відбувається їх зростання.

Так, провівши аналіз показників фінансового стану необхідно відзначити, що:

- відбулося зростання величини показників структури і динаміки валюти балансу, що говорить про збільшення виробничого потенціалу;



- підприємство має задовільний майновий стан, оскільки коефіцієнт оновлення основних виробничих фондів перевищує коефіцієнт вибуття, але значення показника зносу говорить про необхідність їх подальшого та більшого активного оновлення;
- існує наявність тенденції до зниження показників рентабельності, що свідчить про зниження ведення ефективної господарської діяльності підприємством з метою отримання прибутку;
- підприємство має нормальну фінансову стійкість, але спостерігається деяке зниження питомої ваги власного капіталу підприємства в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність;
- відбулося підвищення рівня ділової активності, що пов'язано із збільшенням оборотності активів, оборотності матеріальних запасів, а також із загальним прискоренням кругообігу власних коштів підприємства.

На ПФ «Ресурс-К» значна увага приділяється організації обліку виробничих запасів. Необхідно зазначити, що в цілому, первинний облік виробничих запасів ведеться згідно чинного законодавства та нормативних документів.

Синтетичний облік належних підприємству виробничих запасів здійснюється на рахунку 20 "Виробничі запаси", які складаються із сировини, основних і допоміжних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин, палива і тари. Але за допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати кожний вид господарських засобів. Тому для одержання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами і процесами, організований аналітичний облік.

Аналітичний облік виробничих запасів на ПФ «Ресурс-К» ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. За даними складського обліку матеріально-відповідальні особи – комірники ПФ «Ресурс-К» в кінці місяця складають матеріальний звіт, у якому відображають узагальнені підсумки витрат

виробничих запасів за кожним найменуванням окремо. У матеріальному звіті комірники відображають тільки ті виробничі запаси, за якими протягом місяця відбулося вибуття. В бухгалтерії ПФФ «Ресурс-К» ведеться аналітичний облік по кожному виду виробничого запасу із застосуванням комп'ютерної техніки, що не несе громіздкості і труднощів. Також необхідно зазначити, що бухгалтерський облік ведеться із застосуванням восьмого класу “Витрати за елементами”, тому рахунок 20 “Виробничі запаси” закривається відповідними субрахунками рахунку 80 “Матеріальні витрати”.

Вибуття виробничих запасів на підприємстві у 2006-2007 роках відбувалося за методом ФІФО, тобто фактична собівартість запасів визначалася за вартістю останніх за часом закупок. Запаси використовувалися у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство.

Невирішеною проблемою на підприємстві є відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат. Тому нами було запропоновано вести облік ТЗВ на 209 субрахунку з подальшим їх розподілом.

На ПФФ «Ресурс-К» контроль за веденням складського господарства, за збереженням виробничих запасів здійснюється у вигляді інвентаризації, яка проводиться на підприємстві один раз на рік, перед складанням річної бухгалтерської звітності, станом на 1 листопада. Але цього недостатньо, щоб у повному обсязі контролювати умови зберігання, надходження, витрачання виробничих запасів, щоб усунути можливість псування виробничих запасів та скоєння крадіжок виробничих запасів. Тому необхідність впровадження внутрішнього аудиту на ПФФ «Ресурс-К» є досить доцільною пропозицією.

Створена служба внутрішнього аудиту на ПФФ «Ресурс-К» повинна виконувати контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства. Внутрішні аудитори повинні бути залежні і підпорядковані керівнику ПФФ «Ресурс-К». Нами було запропоновано для створення служби внутрішнього аудиту на ПФФ «Ресурс-К» двох кваліфікованих спеціалістів, які мають вищу економічну освіту,

досвід бухгалтерської роботи.

Особлива увага служби внутрішнього аудиту повинна приділятися достовірному і правильному обліку виробничих запасів. Функції внутрішнього аудиту виробничих запасів полягають у сприянні здійсненню контролю всередині підприємства і виконанні захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням виробничих запасів і отриманням точної інформації. Ціль внутрішнього аудиту виробничих запасів полягає в їх зберіганні на всіх етапах руху та раціональному використанні. Досягти цього можливо шляхом мінімізації втрат запасів внаслідок розкрадання, зловживання, псування, позавиробничих витрат, а також забезпеченням ефективної взаємодії з виробничим відділом, відділами постачання та збуту.

На ПВФ «Ресурс-К» служба внутрішнього аудиту повинна бути створена з метою правильного і своєчасного документального відображення операцій по надходженню, заготівлі, переміщенню і витратах виробничих запасів, ефективності контролю за витратами виробничих запасів, правильністю проведення систематичної переоцінки матеріалів та відображення в бухгалтерському обліку, збереженням цінностей та виключення помилок з обліку виробничих запасів, раціонального складання та оформлення первинних документів.

Також її необхідність зазначається у забезпеченні ефективності діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення його фінансового стану.

Впровадження на практиці цих напрямків удосконалення значно підвищить ефективність діяльності ПВФ «Ресурс-К», дозволить отримувати достовірну і об'єктивну інформацію, що в цілому позитивно вплине на стан бухгалтерського обліку підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білик М.Д., Полятикіна Л.І. Основи аудиту. – Суми: Слобожанщина, 1999. – 296 с.
2. Білуха М.Т. Аудит у бізнесі: Навчальний посібник для студентів ВНЗ. – Дніпропетровськ: Преском. – 1994. – 240 с.
3. Бутинць Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ЖІТІ. - 2001. – 672 с.
4. Бутинць Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит”. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 592 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навч. посібник для студентів вузів. – Ж.: Рута, 2000. – 53 с.
6. Бухгалтерський словник/ Міністерство освіти і науки України, за ред. Бутинець Ф.Ф. – Ж: 2001. - 250 с.
7. Велш Г.А., Шорт Д.Г. Основи фінансового обліку: Пер. з англ.: О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1997. – 298 с.
8. Герасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: Навчальний посібник. – Т.: Основи, 2005. – 160 с.
9. Голов С.Ф., Зубілевич С.Я. Основи аудиту. — К.: Либідь, 1996.— 267с.
10. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерський учет. – К.: СКАРБИ. – 1998. – 384 с.
11. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Бухгалтерський обліку: Навчальний посібник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2007. – 254 с.
12. Грачова Р. Запасні частини // Дебет Кредит (укр.) 2004, № 21 9с.
13. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Знання, 2001. – 402 с.

14. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік, контроль, аудит в системі управління підприємством. – К.: Ваклер, 2002. – 97 с.
15. Збірник систематизованого законодавства: Виробничі запаси: бухгалтерський і податковий облік. - 2006. - №12.- 210 с.
16. Іваницька С.М. Облік операцій з запасами // Все про бухгалтерський облік (укр.) – 2006.- №17. - с. 19-32.
17. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових засобів, документів і розрахунків від 11.08.94 № 69.
18. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник: Навчальне видання. – К.: ЦНЛ, 2004. – 440 с.
19. Кіш Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник – К.: 2004. – 360 с.
20. Костенко Н. Проводимо інвентаризацію запасів// податки та бухгалтерський облік (укр.). - 2005.- №88 с. 14-18.
21. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навч. посіб. для студ.— Львів: Піча Ю.В; К.: "Каравелла", Львів: "Новий-Світ-2000", 2002. — 504 с.
22. Кужельного М.В., Лінника В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – К.: КНЕУ. - 2001. – 334 с.
23. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. - 2-е вид., перероб. і доп. – Київ Видавництво "Центр навчальної літератури". - 2002. – 628 с.
24. Марочкіна А.М. Бухгалтерський облік за національними стандартами: приклади і коментарії: Навчальний посібник – Х: Прогрес, 2002. – 154 с.
25. Михалевич С. Проблеми обліку транспортно-заготівельних витрат та шляхи їх вирішення//Бухгалтерський облік і аудит 2006. - №3 с.20
26. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Податки та

- бухгалтерський облік (спецвипуск) – 2005. - №8(128).
27. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К., 1999. – 274 с.
  28. Неслова Н.А. Проблемні питання обліку запасів та шляхи їх вирішення// Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: погляд у майбутнє. Збірник тез і доповідей 21-23 квітня 2004 р. – С: 2000. - 41 с.
  29. Облік у галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво. Практикум Навч.посібник для студентів вузів спеціальності облік і аудит/За ред. Ф.Ф. Бутинця – Ж: Рута, 2001. – 154 с.
  30. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення//Регіональні перспективи. – 2000 - № 3 – 41 с.
  31. Панков Д. А. Бухгалтерський облік і аналіз в зарубіжних країнах. Мінськ. Перспектива – 1998. – 521 с.
  32. Партін Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: Навчальний посібник. – К: Вища школа, 2000. – 185 с.
  33. Поддєрьогін А.М. Податкова система України на шляху розвитку // Фінанси України (укр.).- 2001.- № 11.- С. 3-12.
  34. Про аудиторську діяльність: Закон України // Голос України. – 1993. - № 99.
  35. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
  36. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 24.12.02р. (зі змінами і доповненнями) // Бухгалтерія. - 2004. - №1.- С. 13 – 59.
  37. Про податок на додану вартість: Закон України від .04.97р. 3 168/97 – ВР (зі змінами та доповненнями) // Об'єкти бухгалтерського та податкового обліку, - К.: Бліц – Інформ. 2004. – 288 с.

38. Пушкар М.С. Фінансовий облік6 Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш. – 2002. - 628 с.
39. Савченко В.Я. Аудит: Навчальний посібник. – К: Кнеу, 2002. – 277 с.
40. Скригун Н., Цимбалюк Л. Оптимізація виробничих запасів як один із напрямків управління витратами // Економіст 2003 № 2 с. 39-42.
41. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней. учебное пособие для вузов.. – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1996. - 638 с.
42. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 2-ге вид., перероб.і доп. – К: КНЕУ, 1999. – 227 с.
43. Сопко В., Гуцайлюк З., Щерба М., Бенько М., Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів. – Т: 2005. – 193 с.
44. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. – Навч. Посібник. – Львів: ЛБІ НБУ, 2000. – 485 с.
45. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. – Л: Основи, 2000. – 247 с.
46. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. 6-тє вид. – К: КНЕУ, 2005. – 556 с.
47. Хлипальская В. Учет поступления и хранения запасов оборотного капитала предприятия в принятии управленческих решений// Бухгалтерский учет и аудит. – 2003 – №11. – 37 с.
48. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Навчальний посібник – К: Вища шولا, 2002. – 426 с.
49. Шеремет А. Д. “Финансы предприятий” – учебное пособие – 1998. - 325 с.

## Додаток А

Таблиці 2.1 - Аналіз платоспроможності (ліквідності) та фінансової стійкості  
ПВФ «Ресурс-К»

Показники	Роки		Зміни	Нормативне значення
	2006	2007		
Показники ліквідності				
Коефіцієнт абсолютної ліквідності.	0,19	0,2	-0,01	> 0,25
Коефіцієнт швидкої ліквідності.	1,9	2,2	0,3	0,6-0,8
Коефіцієнт покриття	2,20	3,62	1,42	> 1
Чистий оборотній капітал	215,6	316,9	101,3	> 1
Показники фінансової стійкості				
Коефіцієнт автономії	0,9	0,6	-0,3	> 0,5
Коефіцієнт фінансової стійкості.	4,02	4,14	0,12	>= 1
Коефіцієнт фінансування.	0,11	0,54	+ 0,43	< 1
Коефіцієнт маневреності власного капіталу.	0,4	0,25	-0,15	> 0
Коеф.	0,75	0,32	-0,43	> 0,1



забезпечення власними оборотними коштами.				
Показники майнового стану				
Коефіцієнт оновлення ОВФ	0,16	0,04	0,02	збільшення
Коефіцієнт вибуття основних виробничих фондів	0,04	0,01	- 0,03	Менше коефіцієнта оновлення ОВФ

Продовженн таблиці 2.1

Показники	Роки		Зміни	Нормативне значення
	2006	2007		
Коефіцієнт зносу основних виробничих фондів	0,56	0,62	0,06	зменшення
Показники рентабельності				
Рентабельність діяльності підприємства	0,09	0,03	- 0,6	> 0
Рентабельність продукції	0,24	0,07	- 0,17	> 0
Рентабельність власного капіталу	0,38	0,20	- 0,18	> 0
Рентабельність активів	0,06	0,03	- 0,03	> 0
Показники ділової активності				

Коефіцієнт оборотності активів	0,71	1,23	0,52	збільшення
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	4,20	6,92	2,72	збільшення
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	9,15	10,22	1,07	збільшення
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	1,18	1,93	0,75	збільшення
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	5,76	5,62	- 0,14	збільшення
Строк оборотності матеріальних запасів, дні	40	36	-4	збільшення
Строк погашення дебіторської заборгованості, дні	309	189	- 120	зменшення

Продовженн таблиці 2.1

Показники	Роки		Зміни	Нормативне значення
	2006	2007		
Строк погашення кредиторської	63	65	2	зменшення

заборгованості, дні				
---------------------	--	--	--	--